



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.010272/2007-76
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.297 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de março de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ELEVA ALIMENTOS S.A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS
FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE
RECEITA BRUTA TOTAL.

O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita
ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei
não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita
bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não-
cumulativo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES.
TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na
aquisição de serviços de fretes para transferência de produtos acabados. Não se
trata de insumo do processo produtivo e nem de operação de venda.

CRÉDITOS DE COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO.
ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2010. ART. 56A, § 1º, I, DA LEI Nº 12.350/2010.
IMPOSSIBILIDADE ANTES DE 1º/11/2011.

O art. 56A, § 1º, I, da Lei nº 12.350/2010 impede a utilização do crédito
presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2010, para fins de ressarcimento, antes
de 1º/01/2011.

CRÉDITOS DE COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCONTRO DE
CONTAS E REDUÇÃO DO VALOR A RESSARCIR.

Em consequência da glosa dos créditos presumidos utilizados para quitar o
próprio COFINS, a fiscalização apurou débitos de COFINS. A autoridade
fiscal, então, utilizou parte dos créditos reconhecidos, na análise do pedido de
ressarcimento, para compensar tais novos débitos de COFINS. Encontro de
contas que faz parte da natureza da apuração desse tributo não-cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, (i) quanto ao crédito de PIS para frete entre os centros de distribuição, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Valcir Gassen (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento; (ii) quanto ao direito de utilização do crédito presumido, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento e (iii) quanto à compensação de ofício, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de dois Recursos Especiais (e-fls. 871 a 877 e 913 a 943), interpostos respectivamente, pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, em face do Acórdão nº 3202-000.597 (e-fls. 849 a 869), de 28 de novembro de 2012, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que por maioria de votos deu provimento parcial ao Recurso Voluntário.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

DESPESAS DE FRETES NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. NÃO DÁ DIREITO AO CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins, não cumulativos, sobre valores relativos a fretes realizados entre

estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros não clientes.

CRÉDITOS DE COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2010. ART. 56A, § 1º, I, DA LEI Nº 12.350/2010. IMPOSSIBILIDADE ANTES DE 1º/11/2011.

O art. 56-A, § 1º, I, da Lei nº 12.350/2010 impede a utilização do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2010, para fins de ressarcimento, antes de 1º/01/2011.

CRÉDITOS DE COFINS. ALÍQUOTA DO CRÉDITO PRESUMIDO.

O despacho decisório da DRF demonstrou que a alíquota correta é de 2,66%, nos termos do art. 8º, §3º, II, da Lei nº 10.925/2004 vigente até 14 de junho de 2007, e que, depois dessa data, passou a ser de 3,8%, por força da nova redação dado ao indigitado inciso pela Lei nº 11.488/2007.

CRÉDITOS DE COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCONTRO DE CONTAS E REDUÇÃO DO VALOR A RESSARCIR.

Em consequência da glosa dos créditos presumidos utilizados para quitar o próprio COFINS, a fiscalização apurou débitos de COFINS. A autoridade fiscal, então, utilizou parte dos créditos reconhecidos, na análise do pedido de ressarcimento, para compensar tais novos débitos de COFINS. Encontro de contas que faz parte da natureza da apuração desse tributo não-cumulativo.

CRÉDITOS DE COFINS-IMPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO.

Excetuada a hipótese do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, impossível a utilização do ressarcimento do saldo credor de valores decorrentes dos créditos, previstos no art. 15 da Lei nº 10.865/2004. Inaplicável, na espécie, o art. 6, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. VENDAS DEVOLVIDAS. RESSARCIMENTO.

Não são ressarcíveis os créditos de COFINS-importação, dispostos no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, e os créditos presumidos, disciplinados no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, vinculados a vendas devolvidas, porquanto somente são passíveis de pedido de ressarcimento os créditos, previstos no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, vinculados à exportação ou a saídas isentas, não tributadas, alíquota zero ou suspensas, conforme dispõe o art. 6, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003 e o art. 16 da Lei nº 11.116/2005; ou, ainda, os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 relacionados a saídas isentas, não tributadas, alíquota zero ou suspensas, na forma do art. 17 da Lei nº 11.033/2005 e do art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.

O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não-cumulativo.

CRÉDITOS DE COFINS. RESSARCIMENTO. ORDEM JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

Deve ser obedecida ordem judicial, transitada em julgado, juntada aos autos, no ressarcimento sob julgamento.

Como se verifica nos autos, houve o provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, sendo que, por maioria de votos, foi negado provimento em relação às despesas com frete.

Já por unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso do Contribuinte em relação à utilização, para ressarcimento, do crédito presumido do art. 8º da Lei nº.10.925/2004; à glosa de créditos presumidos utilizados para quitar débitos do próprio PIS; ao ressarcimento do saldo credor de PIS/COFINS-importação, do art. 15 da Lei nº. 10865/2004; e aos créditos de PIS-importação e aos créditos presumidos vinculados à devolução de vendas.

Também por unanimidade de votos, foi dado provimento ao Recurso em relação aos créditos na aquisição de produto para revenda a pessoa jurídica; e à inclusão das receitas financeiras, sujeitas à incidência à alíquota zero, no somatório da receita bruta total, para fins de rateio proporcional.

O recurso da Fazenda Nacional foi admitido por intermédio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 899 a 902), em 4 de agosto de 2015, pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF no que tange a inclusão das receitas financeiras na receita bruta e o rateio proporcional.

A admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, por meio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 1082 a 1090), se deu em 6 de abril de 2016. O Presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF deu seguimento parcial ao recurso admitindo as seguintes matérias: 1) direito ao crédito de PIS sobre despesas com frete na remessa de produtos para centro de distribuição; 2) ao direito à utilização do crédito presumido que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2001, antes de 01/01/2011, e, 3) à compensação de ofício realizada pela fiscalização.

Cabe, ainda, ressaltar que houve a interposição de Contrarrazões do Contribuinte (e-fls. 1029 a 1038), em 9 de novembro de 2015, em face ao Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional, bem como houve a interposição de Contrarrazões da Fazenda Nacional (e-fls. 1099 a 1111), em 30 de maio de 2016, em face ao Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9303-011.297 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 11080.010272/2007-76

Voto Vencido

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional, bem como, o Recurso Especial do Contribuinte são tempestivos e atendem os pressupostos legais de admissibilidade.

Conhecimento

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional traz o Acórdão n.º 3302-01.146 como acórdão paradigma para comprovação do exigido dissídio jurisprudencial, no sentido de demonstrar que as receitas financeiras não integram a receita bruta total na apuração do rateio proporcional.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte traz, por sua vez, divergências sobre os seguintes pontos do Acórdão ora recorrido: (i) direito ao crédito de PIS sobre despesas com frete na remessa de produtos para centro de distribuição, com indicação do Acórdão paradigma n.º 3403-00.485; (ii) direito à utilização do crédito presumido que trata o art. 8º da Lei n.º 10.925/2001, antes de 01/01/2011, com indicação do Acórdão paradigma n.º 3402-002.187; (iii) compensação de ofício realizada pela fiscalização, que entende indevida, com indicação do Acórdão paradigma n.º 203-11959; (iv) crédito presumido em relação aos insumos, sem indicação de Acórdão paradigma; (v) crédito presumido reconhecido pela Fiscalização, sem indicação de Acórdão paradigma; (vi) ressarcimento do saldo credor de PIS/COFINS-Importação, sem indicação de Acórdão paradigma; (vii) crédito de PIS-Importação e aos créditos presumidos vinculados à devolução de vendas, sem indicação de Acórdão paradigma.

Portanto, como o Contribuinte só indicou decisões paradigmas para comprovação do dissídio jurisprudencial em três dos sete pontos do Recurso, só estes três foram reconhecidos e dado seguimento no Despacho de Admissibilidade proferido pelo Presidente da 3ª Seção do CARF.

Na análise dos acórdãos paradigmas face ao acórdão recorrido constata-se a divergência jurisprudencial. Assim, vota-se pelo conhecimento dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, nos limites dos despachos de admissibilidade.

Mérito

Recurso da Fazenda Nacional

Quanto ao mérito, a matéria objeto de conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional refere-se à possibilidade ou não do cômputo das receitas financeiras na receita bruta total para o efeito de rateio proporcional dos créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições de PIS e COFINS.

Alega a Fazenda Nacional que não faz sentido incluir as receitas financeiras do Contribuinte por elas não estarem associadas a nenhum tipo de custos, despesas ou encargos que

sejam comuns às demais receitas, ou seja, o posicionamento defendido pela Fazenda Nacional é no seguinte sentido:

As receitas financeiras não se originam de insumos passíveis de creditamento, de modo que sua inclusão no cálculo do percentual utilizável na segregação de créditos contribuiria apenas para causar distorção no resultado obtido, afastando-o da real proporção entre os custos, despesas e encargos e sua efetiva contribuição para cada tipo de receita auferida pela pessoa jurídica.

Cabe apontar que o Contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional alegando que a receita financeira deve integrar os cálculos da receita bruta, uma vez que há previsão legal para tanto e que o próprio CARF já se manifestou nesse sentido.

De fato, em que pese o entendimento trazido pela Fazenda Nacional, é de se verificar que uma vez que estas receitas são utilizadas para os cálculos das contribuições, elas devem ser consideradas no cômputo do rateio proporcional.

Esse foi o entendimento no acórdão recorrido e que de forma precisa estabelece a correta aplicação da legislação. Assim, cita-se trecho do Acórdão n.º 3202-000.597 para reforçar o entendimento acerca desta matéria:

Merece, também, ser acolhido o recurso voluntário, quando pede que as receitas financeiras, sujeitas à incidência à alíquota zero da contribuição, a partir de 02/08/2004, por força do Decreto n.º 5.164/2004, sejam computadas no somatório da receita bruta total para fins de rateio proporcional.

Isso porque o art. 3º, § 8º, II, da Lei n.º 10.833/2003 não fala em receita bruta sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. *In verbis*:

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Nesse sentido, apesar do entendimento trazido pelo Recurso Especial da Fazenda Nacional, me filio a posição acima, uma vez que as receitas utilizadas para os cálculos do PIS e da COFINS devem entrar no rateio proporcional, ou seja, se as receitas financeiras integram a base de cálculo das contribuições não cumulativas, da mesma forma, não podem ser excluídas para fins de rateio proporcional, conforme o previsto no art. 3º, §8º, II, da Lei n.º 10.833/2003.

Corroborando com esse entendimento cita-se trecho da ementa do Acórdão n.º 3302-006.063, de relatoria do il. Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

(...)

PIS/COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017).

Portanto, nesse ponto, vota-se no sentido de negar provimento ao Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional, mantendo a decisão do Acórdão ora recorrido.

Recurso do Contribuinte

O Recurso apresentado pelo Contribuinte, traz, no que tange o mérito, o entendimento de que o Acórdão ora recorrido deve ser reformado no tocante aos seguintes pontos: (i) direito ao crédito de PIS sobre despesas com frete na remessa de produtos para centro de distribuição; (ii) direito à utilização do crédito presumido que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2001, antes de 01/01/2011; (iii) compensação de ofício realizada pela fiscalização, que entende indevida; (iv) crédito presumido em relação aos insumos; (v) crédito presumido reconhecido pela Fiscalização; (vi) ressarcimento do saldo credor de PIS/COFINS-Importação; (vii) crédito de PIS-Importação e aos créditos presumidos vinculados à devolução de vendas.

Observa-se, porém, como já foi visto na parte de conhecimento deste voto, que a 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF conheceu apenas dos pontos I, II e III, uma vez que para os pontos IV, V, VI e VII não foram indicadas decisões paradigmas para confirmar o dissídio jurisprudencial. Acerca dos três pontos a que foi dado seguimento passa-se a decidir.

Despesas com frete na remessa de produtos para o centro de distribuição

O Contribuinte aduz, primeiramente, sobre o seu direito ao crédito no que diz respeito as **despesas com frete na remessa de produtos para o centro de distribuição**, serviço este que considera uma fase essencial para a venda dos produtos.

Por sua vez, a Fazenda Nacional, por meio das Contrarrazões apresentadas, entende que os fretes não estão diretamente vinculados às operações de venda, impossibilitando assim a adequação à norma que regula a matéria, qual seja o art. 3º da Lei 10.833 de 2003, conforme se verifica nesse seguinte trecho extraído da referida Contrarrazões (e-fls. 1103 e 1104):

Com isso, conclui-se que, sendo o fato gerador da Contribuição Social em comento a receita ou o faturamento da empresa obtidos com a operação de venda de bens e serviços, a não cumulatividade deverá estar vinculada ao bem entregue ao consumidor final através da operação que permitiu à empresa auferir a receita tributada pela contribuição. Apenas darão direito ao crédito aquilo que for empregado diretamente na produção do bem ou prestação de serviço, cuja operação de venda originou a receita tributada pelo PIS/PASEP e COFINS.

No caso, restou **evidente que se tratam de fretes não vinculados às operações de venda, uma vez que o próprio Recorrente confirma que calculou créditos sobre fretes entre seus próprios estabelecimentos. Nos termos da norma que rege a matéria, nem todo o custo de produção pode ser utilizado para cálculo de créditos da Contribuição, mas apenas aqueles expressamente prescritos no art. 3º. da Lei 10.833/2003, dentre os quais não se encontram as despesas de transporte entre estabelecimentos da mesma empresa.**

Conforme já anotado, a hipótese tratada nos autos não pode ser confundida com aquela hipótese prevista no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, o qual prevê o cálculo de créditos sobre valores de frete nas operações de venda.

A redação da lei é extremamente clara, e não comporta interpretações extensivas: **somente dará direito ao crédito o custo do frete na operação de venda e quando o ônus for suportado pelo vendedor. No caso, o próprio Recorrente informa que não se trata de operação de venda, mas sim meras transferências entre estabelecimentos de sua propriedade para posterior distribuição.**

Portanto, **não há base legal** para a pretensão do Recorrente

Com a devida vênia ao entendimento trazido pelo Acórdão ora recorrido, o que baliza os limites interpretativos do conceito de insumo, além do previsto na Lei nº 10.637/2002 e na Lei nº 10.833/2003, é a decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ – proferida do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR e da edição do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 (de caráter interpretativo).

Nesse sentido, com uma interpretação sistemática da legislação, em particular da não-cumulatividade, entende-se que as despesas com frete de produtos acabados entre os estabelecimentos do Contribuinte estão contempladas no art. 3º, II e IX da Lei nº 10.833/2003.

Portanto, tendo em vista que o custo relacionado ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa faz parte do processo produtivo, dando possibilidade de creditamento, conforme a legislação acima apontada, vota-se no sentido de dar provimento ao Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte neste ponto específico.

Utilização do crédito presumido

O segundo ponto trazido pelo Contribuinte em seu recurso diz respeito ao direito à **utilização do crédito presumido** que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2001.

Em que pese seu entendimento, cabe assinalar que o art. 56-A, da Lei nº 12.350 de 2010, regula o pedido de ressarcimento do crédito presumido do art. 8º, da Lei nº 10.925 de 2004, e define que somente pode se dar o ressarcimento a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação da Lei, ou seja, esse ressarcimento só pode ser pedido após 1º de janeiro de 2011, o que não se verifica no caso concreto.

Nesse sentido, cabe apontar o que traz o Acórdão ora recorrido (e-fls. 862):

Diante da clareza do art. 56-A, § 1º, I, da Lei nº 12.350/2010, e da impossibilidade examinar sua constitucionalidade no âmbito administrativo, impende seja negado provimento ao recurso voluntário, tendo em vista a impossibilidade de utilização do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2010, gerado no ano-calendário de 2007, para fins de ressarcimento, antes de 1º/01/2011.

Portanto, acerca deste ponto específico do Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte, vota-se no sentido de manter o entendimento consubstanciado no Acórdão ora recorrido.

Compensação de ofício realizada pela Fiscalização

Por fim, o terceiro e último ponto do recurso do Contribuinte, admitido pelo Despacho de Admissibilidade, diz respeito a **compensação de ofício realizada pela Fiscalização**.

Nesse sentido, cabe referência ao trazido nas Contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional, no sentido de demonstrar a legitimidade do procedimento adotado pela fiscalização (e-fls. 1109 e 1110):

Na hipótese dos presentes autos, o contribuinte apurou débito de COFINS a menor em razão da glosa dos créditos presumidos. Verificado este quadro fático, a Fiscalização apurou o correto valor da contribuição devida e, então, descontou deste montante os créditos acumulados pela empresa. Ao assim proceder, deu execução à norma do § 2º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, o qual preceitua que apenas serão ressarcidos os valores que não puderem ser utilizados em desconto da contribuição devida nas operações do mercado interno ou na compensação com outros débitos de tributos e contribuições administrados pela RFB.

(...)

Observa-se, assim, que tal procedimento adotado pela Fiscalização visa averiguar o real direito creditório do contribuinte que apresenta pedido de ressarcimento.

Constitui-se como dever do Fisco, por mais óbvio que seja, antes de proceder ao ressarcimento, averiguar se o crédito apontado realmente é aquele indicado. O Fisco não deve ressarcir-lo de parcela que a ele não é devida. Tal fato ensejaria enriquecimento sem causa do contribuinte. Assim, caso o crédito apontado pelo beneficiário não esteja correto, a autoridade fiscal o adequará, inclusive, sem a aplicação de qualquer multa em face de eventual não pagamento do tributo.

Caso fosse feito o lançamento de ofício tal como sustenta o recorrente, pode-se imaginar que além do valor indevidamente ressarcido ao contribuinte, ele teria que arcar com a diferença encontrada pelo Fisco, acrescentada de multa de ofício e corrigida pela SELIC desde a ocorrência do fato gerador. Não é necessário dizer que, em muitos casos, a depender do equívoco a ser cometido, o lançamento de ofício da diferença encontrada poderá ser superior ao valor do crédito a ser ressarcido ao contribuinte.

Cabe destacar, outrossim, que além do procedimento adotado pela Fiscalização estar embasado em preceito legal, ele observa plenamente os princípios da ampla defesa e do contraditório, pois, após a sua realização, o contribuinte é notificado do seu resultado. Assim, como pode ser visto no presente processo, após as glosas efetuadas pela Fiscalização, o contribuinte possui todos os instrumentos hábeis para refutar a sua realização. O fato dos débitos terem sido glosados, ao invés de constituídos por lançamento, não retira a legitimidade e legalidade da sua cobrança.

No voto do acórdão ora recorrido ficou assim consignado de forma clara o entendimento adequado no caso de possível compensação de ofício (e-fls. 863):

Em consequência da glosa dos créditos presumidos utilizados para quitar a COFINS, a fiscalização apurou débitos de COFINS. A autoridade fiscal, então, utilizou parte dos créditos reconhecidos, na análise do pedido de ressarcimento, para compensar tais novos débitos de COFINS.

No entender da Recorrente, o procedimento descrito representa compensação de ofício não prevista em lei, pugnando que o correto seria a fiscalização lançar o valor de COFINS, eventualmente devido em decorrência da reapuração do crédito presumido, para que o contribuinte optasse por utilizar ou não créditos reconhecidos no pedido de ressarcimento.

Na minha ótica, porém, agiu corretamente a fiscalização, na medida em que, como o próprio Recorrente defende em outros trechos do seu recurso voluntário, é dever da fiscalização apurar tantos os créditos favoráveis à contribuinte quanto os débitos a ela contrários, no âmbito do COFINS não-cumulativo. Faz parte da forma de apuração desse tributo a realização de encontro de contas. Não merece provimento, portanto, essa parte do recurso voluntário.

Assim, com a possibilidade de reapuração dos créditos e débitos das contribuições pela autoridade administrativa fiscal, vota-se por negar provimento ao recurso nesse ponto.

Conclusão

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Ainda, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento quanto ao crédito de PIS para frete entre os centros de distribuição e, negar-lhe provimento quanto ao direito de utilização do crédito presumido e quanto à compensação de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto do ilustre relator, discordo do seu voto somente na parte em que entende ser possível a apuração de crédito da não-cumulatividade em relação às despesas com fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

No entendimento do ilustre relator, esse creditamento é possível com base nos incisos II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Ou seja, tanto é insumo, inc. II, quanto faz parte da operação de venda, inc. IX.

Importante então repassar o conceito de insumos adotado para a conclusão do meu voto.

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**”.

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância**, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - **cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, **casuisticamente**, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o

STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais**.

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais

relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

Situação específica dos fretes

É de conhecimento notório que, em estabelecimentos industriais, especialmente do que se cuida no presente processo, existem vários tipos de serviços de fretes. São exemplos: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda,** nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Da leitura do texto transcrito, conclui-se que para admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: 1) como insumo do bem ou serviço em produção, inc. II, ou 2) como decorrente da operação de venda, inc. IX. Portanto antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete é insumo, ou se está inserido na

operação de venda. Passemos então a analisar como se encaixam os diversos tipos de fretes, citados no exemplo.

1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores;

Trata-se de um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial. Assim, o que é efetivamente insumo é o bem ou mercadoria transportada, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado ao insumo, poderá gerar o direito ao crédito, caso o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, o valor deste frete, por si só, não gera direito ao crédito. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo. Se o insumo gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas. Ao contrário, caso o insumo não gere direito ao crédito, como nos casos de alíquota zero, suspensão ou isenção, o serviço de frete, agregado a esses insumos também não farão jus ao crédito.

2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte;

Aqui, ao contrário do exemplo anterior, os serviços de frete, contratados juntos a pessoas jurídicas e utilizados no âmbito do processo produtivo, como por exemplo, o transporte de insumos e produtos em fabricação, entre estabelecimentos fabris do contribuinte, geram direito ao crédito na condição de insumo, nos exatos termos do que consta no inc. II do art. 3º, acima transcrito.

3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte;

Aqui, indubitável que o serviço de frete não pode ser considerado insumo nos termos do inc. II do art. 3º acima transcrito, pois aqui não temos mais processo produtivo. O processo produtivo já se concluiu e o produto acabado não está mais em processo de industrialização. Observe também que esta operação também não se encaixa no inc. IX do art. 3º,

pois não se trata de frete na operação de venda, conquanto o produto ainda não foi vendido. Conclusão inequívoca é de que não existe previsão legal para que o contribuinte aproprie deste crédito.

4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

Aqui, a situação encaixa-se à perfeição no inc. IX do art. 3º, acima transcrito, sendo indiscutível o direito ao creditamento. Ressalte-se mais uma vez, que este crédito não é decorrente do conceito de insumos, propriamente dito, mas em razão de previsão legal expressa. Se esse serviço fosse insumo, certamente seria dispensável a existência do referido inciso na legislação de regência.

Com o conceito de insumos acima delineado, e as observações pertinentes aos diversos serviços de frete, passemos a analisar o caso concreto em discussão.

Conclusão

Como se vê, o caso em discussão no presente processo se amolda perfeitamente ao item 3 precedente, fretes para a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte, no que se conclui que não existe previsão legal a permitir esse creditamento. Nesse mesmo sentido foi a decisão da Ministra do STJ Assusete Magalhães no julgamento do REsp 1745345.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte nesta matéria.

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal